

Rättssäkerhet i beskattningen – ett seminarium arrangerat av Stiftelsen Rättsstatens Vänner, 2018-09-14

Stiftelsen Rättsstatens Vänner arrangerade fredagen den 14 september 2018 i Sjöfartshusets lokaler vid Skeppsbron i Stockholm ett seminarium på temat rättssäkerhet i beskattningen. Det genomfördes som ett heldagsseminarium med korta inledande anföranden av ett antal paneldeltagare följda av en öppen diskussion. I seminariet deltog ett trettiotal inbjudna. Et möjliggjordes av det stöd stiftelsen fått av Torsten Söderbergs Stiftelse.

Paneldeltagare (i den ordning de höll inledningsanföranden):

- Anders Hultqvist, professor, Karlstad universitet
- Bodil Borison, seniorkonsult, tidigare chefsåklagare
- Lynda Ondrasek Olofsson, skatteexpert, Svenskt Näringsliv
- Leonie Selting, skatteexpert Stensvik Förvaltning AB

Moderator var direktör Per-Ola Jansson, ordförande i Stiftelsen Rättsstatens Vänner.

Härefter följer först redogörelser för paneldeltagarnas inledningsanföranden, huvudsakligen genom hänvisning till bilagor innehållande underlagen för deras anföranden. Därefter följer en sammanfattning av den efterföljande diskussionen.

Anders Hultqvist hänförde sig i sitt anförande till bilaga 1.

Bodil Borison hänförde sig i sitt anförande till bilaga 2.

Lynda Ondrasek Olofsson hänförde sig i sitt anförande till bilaga 3.

Leonie Seltings anförande innehöll sammanfattningsvis följande:

Rättssäkerhet är inte bara en fråga om de grundläggande rättigheter som säger att var och en har rätt till en rättvis domstolsbehandling, rättegång som genomförs i tid, en objektiv och opartisk bedömning, rätt till ombud, rätt till tolk, etc., allt enligt artikel 6 i Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna. I den svenska regeringsformen stadgas i 1 kap 19 § att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av denna konvention. Av regeringsformens 1 kap 10 § följer vidare att skatt eller avgift inte får tas ut utan stöd av lag. Detta följer också av Europakonventionens artikel 7. Att det finns en lagtext som går att förstå innebörden av är en förutsättning för en rättvis och säker rättstillämpning. Om en lagtext rörande skatt inte går att förstå, är svårförståelig eller är lätt att feltolka kan följden bli att skattskyldiga och firmatecknare i

skattskyldiga företag kan göra sig skyldiga till felaktigheter och till skattebrott, exempelvis om ett avdrag yrkas på felaktig grund.

Under de senaste åren har jag i stor utsträckning ägnat mig åt fastighetsbranschen och har därvid uppmärksammat ett antal lagregler som har orsakat problem, och kommer att fortsätta att göra det, beroende på att lagtexten är så komplicerad att den enligt min mening knappast går att tillämpa. Vad gör en fastighetsägare, exempelvis ett fastighetsbolag, när detta är fallet?

Vad först gäller momsens så är det ett faktum att lagstiftningen är mycket svår att tillämpa. Det gäller särskilt de s k momsjämningsreglerna. Vid en överlåtelse kan det, vid tillämpning av dem, vara svårt att avgöra vad som är fastighet eller inte, då vissa överlåtelser i stället kan avse entreprenadtjänster. En fastighet kan till exempel överlåtas i samband att byggnader på den skall uppföras. Frågor uppkommer då vad som är ersättning för fastigheten, i första hand marken, för vilken inte utgår moms, och vad som är ersättning för momsbelagda entreprenadtjänster. Förenklat medför momsjämningsreglerna att en ny byggnad under uppförande ses som en investering. Om det inte förekommer eller planeras någon momspliktig verksamhet på fastigheten när byggnaden uppförs, får fastighetsägaren inte avdrag för ingående moms. En "kostnad" på 25 § drabbar därför fastighetsägaren. Under en tioårsperiod efter det att byggnaden har uppförts måste fastighetsägaren dock bevaka hur den används, för om användningen ändras så att den blir momspliktig – lokalerna kan till exempel hyras ut till en momspliktig verksamhet – kan fastighetsägaren retroaktivt få tillbaka sådan moms som har betalats vid uppförandet. Varje år under en tioårsperiod som fastigheten därefter används i momspliktig verksamhet får fastighetsägaren därefter tillbaka 10 § av den moms som betalades vid uppförandet. Detta kallas för momsjämkning. De svenska reglerna är emellertid mycket oklara och otydliga. För fastighet gäller alltså en jämkningstid på tio år, medan en femårsperiod gäller för utrustning och inventarier. För momsjämkning avseende utrustning som anskaffas i en verksamhet som inte är bostadsändamål gäller fem år. Samma utrustning kan i andra sammanhang i momshänseende ses som tillbehör till fastighet och alltså ingå i fastigheten, varvid gäller tio år. En asymmetri råder således. Plötsligt kan en maskin vid jämkningen anses vara inventarium fast den civilrättsligt ingår i fast egendom och är fast egendom enligt det av EU tillämpade fastighetsbegreppet. Enligt min mening skulle en avsevärd förenkling vinnas om man fick använda femårsperioden för alla slag av investeringar, innefattande fastigheter. EU:s momsdirektiv, artikel 187, torde inte hindra detta, och inte heller att utrustning kan ses som tillbehör till fastighet. Även maskiner och annan utrustning knuten till fastigheten skulle då kunna bli föremål för jämkning såsom fastighet. Hur långt administrativa förenklingar, som anges i artikel 189, kan tillåtas är en intressant fråga som borde undersökas närmare. Att, som i svensk moms lagstiftning, bryta ut maskiner och annan utrustning vid jämkning försvårar avsevärt.

Andra i momssammanhang bekymmersamma frågor gäller vad som ska anses vara stadigvarande bostad eller inte. Gränsdragningen är delikat och leder ofta fel. En orsak till detta är att lagtexten är ytterst oklar. Den som vill göra rätt har svårigheter, eftersom den tolkning som har gjorts kan underkännas i efterhand av Skatteverket och domstolarna. Möjligheten att i förväg hinna få bindande besked av Skatterättsnämnden eller få Skatteverkets bedömning är obefintlig. Resultatet blir att den skattskyldige gör så gott det går, men kan senare, till exempel vid den granskning som följer av en senare försäljning, visa sig ha gjort fel, vilket kan föranleda mycket höga kostnader för ett fastighetsföretag att rätta till. Inte sällan mäktar företag inte med dessa kostnader och det arbete som ett fel föranleder. Här är förtydligande av lagtexten påkallad.

Vad härefter gäller inkomstskatten så medför bestämmelserna om begränsning av ränteavdrag stora svårigheter för fastighetsföretag. De regler som efter lång handläggning antogs i våras är ytterst komplexa. Jag skulle - trots att jag ägnat en oerhörd tid för att söka tränga genom dem, dess

förarbeten och det bakomliggande EU-direktivet samt de i sammanhanget viktiga redovisningsreglerna, exempelvis IFRS 16 - vilja säga att de är närmast omöjliga att tillämpa. Den som vill åberopa reglerna måste ta sig genom elva olika prövningar. Jag skall kortfattat redogöra för dem.

- I reglerna finns en räntedefinition som säger att med ränteutgift avses ränta och andra utgifter för kredit samt utgifter jämförbara med ränta. Här gäller att avgöra vad som är en utgift jämförbar med ränta. Vad ligger i detta nya begrepp? Svaret är viktigt exempelvis därför att avdragsrätten kan begränsas vid negativt räntenetto (när räntekostnaderna är större än ränteinkomsterna).
- För det andra ska ställning tas till vad som är företagets EBITDA, vilket dock inte är samma EBITDA som regelmässigt används i redovisningen. Sedan ska beräknas hur mycket företagets EBITDA av detta slag är innan räntor och avskrivningar, vad kan kallas driftnetto, varefter företaget får maximalt ränteavdrag för det negativa räntenettet med ett belopp som motsvarar 30 % av EBITDA-resultatet, om företaget inte träffas av speciella särskilda regler då ränteavdrag inte medges. I stället för att beräkna EBITDA-underlag kan ett företag välja att använda en förenklingsregel. För företag som har intressegemenskap gäller då att ränteavdrag upp till fem miljoner kronor får dras av inom företagsgruppen utan begränsning. Företaget måste ta ställning till vilken metod, huvudregeln eller förenklingsregeln, som ska användas. En fråga är därvid om förenklingsregeln måste tillämpas för alla företag i en koncern.
- Negativa kvarvarande räntenetton rullas fram till påföljande år under som mest sex år. Rätten förloras dock vid ägarförändring. Ett fastighetsföretag måste alltså hålla reda på de belopp som inte dragits av, dokumentera dessa samt bevaka och bedöma avdragsrätten för dessa under kommande år.
- En fråga som måste ställas gäller om dispositionsrätt till lokal motsvarar äganderätt eller inte. Den uppkommer vid långa hyreskontrakt och liknande, då hyra ska omvandlas till ränta. I klartext betyder det att om ett lokalhyresavtal medför att de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga tillgången (lokalen) uteslutande eller så gott som uteslutande överförs till lokalhyrestagaren så ska en del av hyran behandlas som ränta hos hyrestagaren. En nuvärdeberäkning av den totala hyresskulden ska göras och en fiktiv ränta beräknas, för vilken avdragsrätten kan begränsas hos hyrestagaren. Hyresvärden ska i en sådan situation till beskattning ta upp motsvarande beräknade ränta som inkomst.
- Möjligheten ska beaktas för ett företag med positivt räntenetto att dra av ett annat koncernföretags negativa räntenetto om rätt till koncernbidrag föreligger mellan företagen och en öppen redovisning görs i deklarationen.
- Ett nytt värdeminskningsavdrag gäller för hyreshus och säger att två procent kan dras av under sex år. Ställning måste tas till detta.
- Ränta får inte läggas till anskaffningsvärdet för lager, byggnader, markanläggningar och inventarier. Det gör att ställning behöver tas till vad av en anskaffning som inte får läggas upp avskrivningsplan och aktiveras, det vill säga dras av om årlig värdeminskning på byggnader och vilka kostnader som i stället kan dras av direkt som hänförliga till utvidgande reparation.
- Ställning ska också på sedvanligt sätt tas till hur mycket koncernbidrag som får lämnas mellan företag i en koncern. Frågan gäller då hur storleken av möjliga koncernbidrag påverkas av att ränteavdragen har begränsats. Skatten och resultatet har ju blivit andra än vad redovisningen ger vid handen (och än enligt tidigare gällande regler utan begränsning av ränteavdrag).
- När gamla skattemässiga underskott finns i ett företag blir beräkningarna ytterst komplicerade.
- En svår bedömning gäller hur ränteavdrag ska behandlas när handelsbolag är inblandade.

- För det elfte och sista måste beaktas att reglerna om begränsning av ränteavdrag har ändrats i fråga om interna lån, vilka gäller avdragsbegränsning för ränta på skulder mellan företag mellan vilka råder intressegemenskap. En fråga gäller därvid om definitionen av "väsentlig skatteförmån" och av "affärsmässiga skäl" i sak skiljer sig från den tidigare och hur tolkningen ska göras i fråga om ränteavdrag då intressegemenskap föreligger.

I fastighetsbranschen "förpackas" oftast ingående fastigheter så att var och en utgör beståndsdel i ett eget bolag och "själva fastighetsbolaget" äger de sålunda förpackade bolagen. Detta får till följd att fastighetsbolag, generellt sett, har ett mycket stort antal dotterbolag och att i varje sådant i allmänhet finns bara en fastighet. Om ett fastighetsbolag har ett hundratal eller flera sådana dotterbolag, vilket inte är ovanligt, ställer det sig extremt komplicerat att tillämpa reglerna om ränteavdragsbegränsning i moderbolaget och alla dessa dotterbolag. Hänsyn måste tas till att nivån på möjliga koncernbidrag påverkas av att begränsningarna av ränteavdraget slår till. Därför behövs ofta göras nuvärdeberäkningar och omräkningar av hyra för långa lokalhyreskontrakt till ränta. Om handelsbolag förekommer i (oäkta) koncerner, om det finns gamla skattemässiga underskott och när ägarförändringar förekommer blir det i praktiken inte möjligt att tillämpa reglerna. Också det företag som inte skulle vilja dra av en enda krona i ränteavdrag kommer inte undan att överväga och tillämpa reglerna. Exempelvis måste nuvärdeberäkningar av värdet av långa hyreskontrakt göras och omräkning från hyra till ränta ske.

De finns säkert många flera fallgropar än de jag har pekat på i dessa mycket komplexa regler. Mattias Dahlberg, professor i finansrätt i Uppsala, är i färd med en undersökning om delar av de nya reglerna är förenliga med EU-rätten.

De exempel jag har nämnt visar att delar av skattelagstiftningen är så svår och komplicerad att man kan tala om att rättssäkerheten är i fara.

Vid den efter inledningsanförandena följande diskussionen förekom sammanfattningsvis följande:

En uppfattning som syntes delas av alla närvarande, såväl paneldeltagare som övriga seminariedeltagare, var att mycket skulle stå att vinna i fråga om rättssäkerhet om skatteprocessen stramades upp så att den fick mera likhet med processen i allmän domstol, således att förvaltningsprocessen i skattemål borde ges större likhet med processen enligt rättegångsbalken. Därvid pekades exempelvis på, och syntes enighet föreligga om, att rätten till ombud för skattskyldiga borde vidgas samtidigt som de faktiska och ekonomiska möjligheterna för detta borde förbättras. Detta skulle, ansågs det, likställa parterna på ett för rättssäkerheten gynnsamt sätt. Vidare pekades på att processen, också för att likställa parterna, i högre grad än för närvarande borde kunna föras muntligt. Förutsättningarna för det borde förbättras om skattskyldiga i högra grad fick möjlighet att företrädas av ombud. Ett annat viktigt förhållande som framhölls, och om vilket också enighet syntes föreligga, var att bestämmelserna om kostnadsersättning borde ses över i syfte att ge den skattskyldige som vinner en process större möjligheter än enligt gällande rätt att få ersättning för sina rättegångskostnader. Detta skulle givetvis underlätta för skattskyldiga att skaffa sig ombud och annat stöd för sin talan i processen, vilket skulle stärka rättssäkerheten.

Sammantaget framkom således ett antal förslag och synpunkter som alla gick ut på att den skattskyldiges ställning i skatteprocessen borde stärkas så att den skattskyldige skulle få en med Skatteverket mera jämställd ställning.-----